

**Causa C-156/20**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

6 aprile 2020

**Giudice del rinvio:**

Supreme Court of the United Kingdom

**Data della decisione di rinvio:**

1° aprile 2020

**Ricorrente:**

Zipvit Ltd

**Resistente:**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

---

*(omissis)*

**SENTENZA**

**Zipvit Ltd (ricorrente) contro Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (resistenti)**

*(omissis)* [OR:1]

**SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM (CORTE SUPREMA DEL REGNO UNITO)**

1° aprile 2020

*(omissis)*

**SENTITI** i legali della ricorrente e dei resistenti il 29 e 30 gennaio 2020

**SI DISPONE QUANTO SEGUE:**

1. Le questioni formulate nell'allegato alla presente ordinanza sono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea affinché si pronunci in via

pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

2. Le spese vengono riservate. [OR:14]

Il cancelliere

1° aprile 2020

## ALLEGATO [OR: 15]

### QUESTIONI PREGIUDIZIALI

1) Se, qualora (i) un'autorità fiscale, il fornitore e l'operatore commerciale soggetto passivo interpretino erroneamente la legislazione europea in materia di IVA e considerino esente da IVA una prestazione imponibile all'aliquota normale, (ii) il contratto tra il fornitore e l'operatore commerciale stabilisca che il prezzo della prestazione è al netto dell'IVA e preveda che, se l'IVA è dovuta, l'operatore debba sostenerne il costo, (iii) il fornitore non rivendichi mai e non possa più rivendicare l'IVA supplementare dovuta dall'operatore commerciale, e iv) l'autorità fiscale non possa o non possa più (per intervenuta prescrizione) pretendere dal fornitore il versamento dell'IVA che avrebbe dovuto essere pagata, la direttiva comporti che il prezzo effettivamente pagato è l'insieme di un importo netto imponibile più l'IVA applicabile a detto importo, cosicché l'operatore commerciale può chiedere di detrarre l'imposta a monte ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva come IVA effettivamente «assolta» per detta prestazione.

2) In alternativa, se, in tali circostanze, l'operatore commerciale possa rivendicare la detrazione dell'imposta a monte ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva come IVA «dovuta» in relazione a tale prestazione.

3) Se, qualora un'autorità fiscale, il fornitore e l'operatore commerciale soggetto passivo interpretino erroneamente la legislazione europea in materia di IVA e considerino esente dall'IVA una prestazione imponibile all'aliquota normale, con la conseguenza che l'operatore non è in grado di presentare all'autorità fiscale una fattura IVA conforme all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, della direttiva per la prestazione che gli è stata resa, l'operatore abbia il diritto di chiedere la detrazione dell'imposta assolta a monte ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva.

4) Nel rispondere alle domande da 1) a 3):

a) se sia rilevante esaminare se il fornitore possa difendersi, sulla base del legittimo affidamento o di altri elementi discendenti dal diritto nazionale o dal diritto dell'Unione, contro qualsiasi tentativo da parte dell'autorità fiscale di emettere un avviso di accertamento che gli impone di rendere conto di un importo che rappresenta l'IVA relativa alla prestazione.

b) Se sia pertinente il fatto che l'operatore commerciale sapesse, alla stessa stregua dell'autorità fiscale e del fornitore, che la prestazione non era in effetti esente, oppure che disponesse degli stessi mezzi di conoscenza di questi ultimi, e avrebbe potuto offrirsi di pagare l'IVA dovuta per la prestazione (calcolata con riferimento al prezzo commerciale della prestazione) in modo da poterla trasferire all'autorità fiscale, ma abbia ommesso di farlo. [OR:16]

(omissis)

### *Introduzione*

1. La presente causa riguarda il diritto di un operatore commerciale (nella fattispecie, la Zipvit) di detrarre l'IVA assolta a monte da esso dovuta o pagata su prestazioni di servizi ricevute da un fornitore (nella fattispecie, la Royal Mail), nella misura in cui tali prestazioni sono utilizzate per le proprie cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un consumatore finale da parte dell'operatore. La questione sorge in una serie di circostanze specifiche.
2. Le condizioni generali che disciplinano il contratto di fornitura tra il fornitore e l'operatore commerciale prevedevano che quest'ultimo pagasse il prezzo commerciale della prestazione più l'importo dell'IVA (se prevista) esigibile in relazione alla prestazione. Come stabilito da una successiva sentenza della Corte di giustizia, la prestazione avrebbe dovuto in realtà essere trattata come soggetta a un'aliquota IVA normale, cosicché all'operatore avrebbe dovuto essere addebitata l'IVA calcolata sulla relativa percentuale del prezzo commerciale della prestazione. Tuttavia, al momento della prestazione sia il fornitore che l'operatore, agendo in buona fede, per un errore comune hanno ritenuto la prestazione esente da IVA, per cui all'operatore è stato addebitato solo l'importo corrispondente al prezzo commerciale della prestazione, importo che l'operatore ha pagato. Le fatture relative alle prestazioni in questione le dichiaravano esenti e quindi indicavano che nulla era dovuto a titolo di IVA con riferimento alle stesse.
3. L'autorità fiscale (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners; in prosieguo: l'«HMRC») è incorsa nello stesso errore in buona fede. L'HMRC aveva inavvertitamente contribuito all'errore delle parti predisponendo una guida fiscale contenente affermazioni della stessa natura.
4. Per effetto di tale errore, l'operatore ha pagato solo gli importi equivalenti al prezzo commerciale per ciascuna prestazione e non vi è ora alcuna possibilità che paghi o sia indotto a pagare l'importo aggiuntivo equivalente alla voce IVA del prezzo totale (ossia il prezzo commerciale più l'IVA dovuta in relazione allo stesso) che avrebbe dovuto essere addebitato e pagato in relazione a dette prestazioni. Analogamente, il fornitore non ha reso conto all'HMRC dell'IVA dovuta o assolta in relazione a tali prestazioni, e non vi è ora alcuna possibilità che esso renda conto, o sia indotto a rendere conto, di detta IVA all'HMRC. [OR:2]

5. Nonostante ciò, l'operatore ora sostiene, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva principale sull'IVA (direttiva 2006/112/CE del Consiglio; in prosieguo: la «direttiva»), di avere diritto, nei confronti dell'HMRC, di chiedere la detrazione a titolo di IVA assolta a monte dell'IVA dovuta per le prestazioni in questione o di un importo a titolo di IVA ritenuto incorporato per legge nel prezzo praticato dal fornitore per ciascuna prestazione (e quindi considerato per legge come IVA effettivamente pagata in relazione a detta prestazione quando l'operatore ha pagato quello che le parti ritenevano essere il prezzo commerciale della prestazione). Per contro, l'HMRC sostiene che, nelle circostanze del caso di specie, in base a una corretta interpretazione della direttiva: 1) non vi è alcuna IVA dovuta o assolta per le prestazioni in questione, per cui non si può pretendere di recuperare l'imposta a monte in relazione ad esse, e/o 2) dalle fatture relative alle prestazioni in questione non risultava che l'IVA fosse dovuta per le prestazioni, e giacché l'operatore non è mai stato in nessuna fase in possesso di fatture da cui risultasse che l'IVA era dovuta e l'importo della stessa, anche per questo motivo, conformemente all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, della direttiva, l'operatore non ha diritto di recuperare l'imposta assolta a monte in relazione alle prestazioni. In merito al punto 1) l'operatore replica che l'IVA doveva essere considerata come pagata (o dovuta) in quanto parte del prezzo e, in merito al punto 2), che tutti i fatti pertinenti sono ora noti e può provare con altri mezzi l'importo dell'IVA dovuta o pagata su ogni prestazione.
6. Gli importi rivendicati dalla Zipvit (l'operatore commerciale) a titolo di IVA assolta a monte sulle relative prestazioni ammontano a GBP 415 746 più interessi. Il presente procedimento è un «test case» per quanto riguarda le prestazioni di servizi da parte della Royal Mail (il fornitore) in cui è stato commesso lo stesso errore. Le stime del valore totale delle azioni promosse nei confronti dell'HMRC di cui dispone questo giudice variano da 500 milioni a 1 miliardo di GBP.

*Il contesto di fatto*

7. La Royal Mail è il servizio pubblico postale del Regno Unito. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera a), della direttiva (e le disposizioni equivalenti che l'hanno preceduta) prevede che gli Stati membri esentino, «quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni». Nell'attuare questa disposizione, il Parlamento [del Regno Unito] e l'HMRC l'hanno interpretata nel senso che essa riguarda tutti i servizi postali forniti dalla Royal Mail. La legislazione nazionale di attuazione, il Value Added Tax Act 1994 (legge sull'IVA del 1994; in prosieguo: il «VATA»), conteneva una disposizione in tal senso (allegato 9, gruppo 3, paragrafo 1) e l'HMRC ha predisposto linee guida nello stesso senso.
8. La Zipvit svolge un'attività di fornitura di vitamine e integratori minerali per corrispondenza e si è avvalsa dei servizi della Royal Mail. Nel periodo dal 1° gennaio 2006 al 31 marzo 2010, la Royal Mail ha fornito alla Zipvit una serie di servizi postali commerciali nell'ambito di contratti negoziati individualmente con

detta società. Il presente procedimento riguarda le prestazioni di uno di tali servizi, il servizio «multimedia®» della Royal Mail (in prosieguo: i «servizi»). [OR: 3]

9. Il contratto in base al quale la Royal Mail ha fornito i servizi comprendeva le condizioni commerciali generali pertinenti della Royal Mail, in base alle quali tutte le spese di affrancatura specificate come dovute dal cliente (cioè la Zipvit) erano al netto dell'IVA, e il cliente «è tenuto a pagare l'IVA dovuta sull'affrancatura e le altre spese secondo l'aliquota appropriata» e che «l'IVA è calcolata e pagata [sul prezzo commerciale dei servizi]». Di conseguenza, nella misura in cui l'IVA era dovuta per la prestazione dei servizi, il prezzo totale dovuto dalla Zipvit per tale prestazione ai sensi del contratto era il prezzo commerciale più l'importo dell'IVA.
10. Tuttavia, sulla base della legislazione e delle linee guida nazionali nonché dell'errata convinzione comune che i servizi fossero esenti dall'IVA, le fatture emesse dalla Royal Mail alla Zipvit in relazione ai servizi erano contrassegnate con la lettera «E», a significare esente, non riportavano alcun importo attribuibile all'IVA dovuta, e addebitavano alla Zipvit solo il prezzo commerciale dei servizi. La Zipvit ha debitamente versato alla Royal Mail le somme indicate nelle fatture. All'epoca delle prestazioni, la Zipvit non ha presentato, rispetto a tali fatture, alcuna domanda di recupero dell'IVA assolta a monte.
11. Poiché la Royal Mail ha ritenuto che i servizi fossero esenti e quindi non ha indicato alcun addebito per l'IVA nelle sue fatture, non ha reso conto all'HMRC di alcun importo relativo all'IVA per la prestazione dei servizi. Anche l'HMRC ha creduto che i servizi fossero esenti e non ha previsto né richiesto che la Royal Mail rendesse conto alla stessa di tale importo.
12. Le cose sono andate avanti in questo modo per diversi anni, fino alla sentenza della Corte di giustizia del 23 aprile 2009 nella causa TNT Post, C-357/07, EU:C:2009:248 [(in prosieguo: la «sentenza TNT Post»)], (*omissis*). La Corte di giustizia ha dichiarato che l'esenzione per i servizi postali si applicava solo alle prestazioni effettuate dai servizi pubblici postali che agivano in quanto tali e non si applicava alle prestazioni di servizi le cui condizioni fossero state negoziate individualmente.
13. Sulla base di detta interpretazione della direttiva e della direttiva precedente da parte della Corte di giustizia, nel periodo che qui rileva i servizi oggetto del presente procedimento avrebbero dovuto essere considerati come assoggettati a un'aliquota normale. La Royal Mail avrebbe dovuto addebitare alla Zipvit un prezzo totale per la prestazione dei servizi pari al prezzo commerciale più IVA all'aliquota corrispondente e la Royal Mail avrebbe dovuto rendere conto all'HMRC di detto importo a titolo di IVA. Di fatto, tuttavia, alla Zipvit non è stato addebitato il suddetto importo a titolo di IVA né essa lo ha pagato, e la Royal Mail non ha reso conto all'HMRC di alcuna somma che rappresentasse l'IVA in riferimento a detti servizi. [OR: 4]

14. Alla luce della sentenza TNT Post, la Zipvit ha presentato nei confronti dell'HMRC due richieste di detrazione dell'IVA assolta a monte per le prestazioni di servizi (*omissis*): i) il 15 settembre 2009 per un importo pari a GBP 382 599 più interessi, relativamente all'«imposta assolta a monte a partire dal trimestre conclusosi il 31 marzo 2006 (dovuta dopo il 1° aprile 2006) fino al trimestre conclusosi il 30 giugno 2009», e ii) l'8 aprile 2010 per un importo pari a GBP 33 147, relativamente ai periodi fino a dicembre 2009 e a marzo 2010. Detti crediti sono stati calcolati sulla base del fatto che i prezzi effettivamente pagati per le prestazioni devono essere considerati comprensivi dell'importo a titolo di IVA.
15. Nel frattempo, l'HMRC stava effettuando accertamenti presso la Royal Mail per stabilire con precisione quali dei suoi servizi fossero interessati dalla sentenza TNT Post.
16. L'HMRC ha respinto le richieste della Zipvit con lettera del 12 maggio 2010. Ciò sulla base del fatto che la Zipvit era stata contrattualmente obbligata a pagare l'IVA in relazione al prezzo commerciale dei servizi, ma nelle relative fatture l'IVA non le era stata addebitata e quindi non aveva pagato detto importo a titolo di IVA. A seguito del riesame, l'HMRC ha confermato tale decisione con lettera del 2 luglio 2010.
17. All'epoca non era ancora intervenuto il termine di prescrizione di sei anni, stabilito a livello nazionale dall'articolo 5 del Limitation Act 1980 (legge del 1980 sulla prescrizione), per un'azione da parte della Royal Mail sulla base del contratto volta a chiedere il saldo del prezzo complessivo dovuto in relazione alla fornitura dei servizi (ossia una somma pari all'importo dell'IVA dovuta in relazione a detta fornitura, calcolata con riferimento al prezzo commerciale dei servizi). Ma avanzare richieste nei confronti di tutti i rispettivi clienti della Royal Mail interessati dalla sentenza TNT Post, compresa la Zipvit, sarebbe stato costoso e oneroso dal punto di vista amministrativo per la Royal Mail, la quale non aveva alcun interesse commerciale a farlo, e quindi vi ha rinunciato.
18. All'epoca, l'HMRC era soggetta ai termini stabiliti all'articolo 73, paragrafo 6, e all'articolo 77, paragrafo 1, del VATA per l'emissione di avvisi di accertamento nei confronti della Royal Mail per l'IVA in relazione ad almeno una parte delle prestazioni di servizi. Tuttavia, l'HMRC ha ritenuto di non dover emettere tali avvisi perché la legislazione nazionale, sotto forma del VATA, all'epoca dei fatti aveva prescritto che la prestazione dei servizi fosse esente e, inoltre, la Royal Mail non aveva di fatto ricevuto dalla Zipvit l'IVA dovuta per le prestazioni. Inoltre, l'HMRC ha ritenuto di aver generato nella Royal Mail il legittimo affidamento di non essere tenuta a riscuotere e a versare l'IVA con riferimento ai servizi, cosicché la Royal Mail avrebbe avuto una valida difesa rispetto a qualsiasi tentativo di emettere accertamenti nei suoi confronti volti a farle rendere conto dell'IVA relativa ai servizi. [OR: 5]
19. La Zipvit ha impugnato la decisione di riesame dell'HMRC dinanzi al First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria)]. La

trattazione dell'impugnazione ha avuto luogo il 15 maggio 2014. In tale data era scaduto, con riferimento alla maggior parte delle prestazioni rese, il termine di prescrizione perché la Royal Mail potesse chiedere alla Zipvit, in forza del contratto, il pagamento del saldo del prezzo complessivo dovuto per la prestazione dei servizi. Anche per l'HMRC era scaduto in gran parte dei casi, se non in tutti, il termine per emettere un avviso di accertamento nei confronti della Royal Mail (*omissis*) (*omissis*).

20. Il First-tier Tribunal (Tribunale di primo grado) ha dichiarato che i servizi erano soggetti a un'aliquota normale secondo il diritto dell'Unione, come indicato nella sentenza TNT Post, e che l'esenzione per i servizi postali nel diritto nazionale poteva e doveva essere interpretata allo stesso modo, cosicché i servizi dovevano essere correttamente considerati come soggetti a un'aliquota normale secondo il diritto nazionale. Tale valutazione è ormai pacifica.
21. Con sentenza del 3 luglio 2014, il First-tier Tribunal (Tribunale di primo grado) ha respinto l'impugnazione della Zipvit (<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>). Detto giudice ha ritenuto che l'HMRC non avesse alcun credito d'imposta esigibile nei confronti della Royal Mail, in quanto quest'ultima, nelle sue dichiarazioni IVA, non aveva dichiarato l'IVA relativamente alla sua prestazione di servizi, non aveva dichiarato volontariamente l'IVA pagata in difetto, non aveva emesso alcuna fattura in cui figurasse l'IVA dovuta e l'HMRC non aveva ritenuto che la Royal Mail fosse tenuta a pagare l'IVA (*omissis*). (*omissis*: i riferimenti ai numeri di paragrafo della sentenza del First-tier Tribunal (Tribunale di primo grado) sono omessi). In tali circostanze non vi era alcuna IVA «dovuta o assolta» dalla Royal Mail per la prestazione dei servizi, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva (*omissis*) (*omissis*). La questione se i principi del diritto pubblico, compreso il principio del legittimo affidamento, potessero impedire all'HMRC di emettere un avviso di accertamento nei confronti della Royal Mail non è stata esaminata, in quanto ritenuta non necessaria ai fini della decisione (*omissis*). In ogni caso, dal momento che la Zipvit non era in possesso di fatture fiscali valide riguardanti la prestazione dei servizi su cui figurasse l'addebito dell'IVA, essa non aveva diritto di chiedere la detrazione della suddetta IVA a titolo di imposta assolta a monte (*omissis*). Sebbene la legislazione nazionale conferisca all'HMRC il potere discrezionale di ammettere prove alternative del pagamento dell'IVA in sostituzione di una fattura fiscale [ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 2, del Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) (regolamento in materia di imposta sul valore aggiunto del 1995; in prosieguo: l'«articolo 29, paragrafo 2»)], di cui essa non abbia tenuto conto nelle sue decisioni, il First-tier Tribunal (Tribunale di primo grado) ha ritenuto che, qualora avesse valutato attentamente se ammettere o meno prove alternative, l'HMRC avrebbe inevitabilmente e giustamente deciso, nell'esercizio del suo potere discrezionale, di non accogliere la richiesta della Zipvit di detrarre l'IVA assolta a monte per i servizi (*omissis*). Il punto importante a tale riguardo era che il rimborso alla Zipvit dell'IVA teoricamente assolta a monte relativamente ai servizi avrebbe costituito per la Zipvit un guadagno immeritato (*omissis*). La Zipvit, infatti, aveva pagato solo il prezzo commerciale

dei servizi, al netto di qualsiasi importo a titolo di IVA, per cui il rimborso alla stessa Zipvit di un importo teorico di IVA relativamente alla fornitura dei suddetti servizi significherebbe, in termini economici, che la stessa fruisce dei servizi per un importo considerevolmente inferiore al loro reale valore commerciale. (*omissis*). [OR: 6]

22. La Zipvit ha impugnato la sentenza. L'Upper Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria)] ha respinto il ricorso. (*omissis*). [*omissis*: si omettono i commenti sulle differenze di interpretazione tra il First-tier Tribunal (Tribunale di primo grado) e l'Upper Tribunal (Tribunale superiore), risolte dalla Court of Appeal (Corte d'appello)]. È ormai assodato che per «dovuta o assolta» si intende dovuta o assolta dall'operatore al fornitore. L'Upper Tribunal (Tribunale superiore) ha confermato la decisione del First-Tier Tribunal (Tribunale di primo grado) sul problema delle fatture e sulla questione dell'esercizio del potere discrezionale ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 2.
23. La Zipvit ha proposto appello dinanzi alla Court of appeal (Corte d'appello). Solo dinanzi a detto giudice è stata finalmente esaminata in modo approfondito la posizione di fatto sottesa agli obblighi della Zipvit in virtù del suo contratto con la Royal Mail e sono state formulate le constatazioni di fatto sopra esposte. Queste sono ormai pacifiche.
24. La Court of Appeal (Corte d'appello) ha respinto il ricorso della Zipvit [con sentenza del 29 giugno 2018; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Dopo un esame approfondito della giurisprudenza della Corte di giustizia in relazione al punto «dovuta o assolta», come è emerso alla luce della posizione di fatto relativa agli obblighi contrattuali della Zipvit, la Court of Appeal (Corte d'appello) ha ritenuto che detta posizione non costituisse un «acte clair». (*omissis*). Tuttavia, la Court of Appeal (Corte d'appello) è giunta alla stessa conclusione dei predetti Tribunali esposta *infra* sulla questione delle fatture (*omissis*). Dopo aver esaminato la giurisprudenza della Corte di giustizia, la Court of Appeal (Corte d'appello) ha ritenuto che, affinché la Zipvit fosse in grado di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA a monte per i servizi, una condizione necessaria era la capacità di presentare fatture IVA comprovanti che l'IVA era stata addebitata con riferimento alle prestazioni dei servizi, conformemente all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, della direttiva, oppure prove supplementari che comprovassero il pagamento dell'imposta in questione da parte della Royal Mail all'HMRC, cosa che la Zipvit non poteva fare (*omissis*). La Court of Appeal (Corte d'Appello) concordava con i Tribunali sulla questione dell'esercizio del potere discrezionale da parte dell'HMRC ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 2 (*omissis*). Se l'HMRC trattasse la Zipvit come se avesse pagato l'IVA a monte per i servizi, quest'ultima riceverebbe un guadagno immeritato (*omissis*), ottenendo di fatto una riduzione del prezzo commerciale che aveva dovuto pagare per i servizi, a spese dell'Erario, anche se l'IVA non era stata versata all'Erario (*omissis*). La Court of Appeal (Corte d'appello) ha ritenuto che la posizione sulla problematica delle fatture

costituisse un «acte clair», per cui non era necessario effettuare un rinvio alla Corte di Giustizia (*omissis*).

*Ricorso alla Supreme Court*

25. La Zipvit ha ora adito questo giudice. La Zipvit sostiene che devono essere riconosciute le sue ragioni tanto sulla questione relativa all'espressione «dovuta o assolta» che sulla questione delle fatture, compresa, per quanto necessario, la questione dell'esercizio del potere discrezionale da parte dell'HMRC ai sensi dell'articolo 29, paragrafo 2. Dopo aver ascoltato entrambe le parti, questo giudice ha stabilito che né la questione relativa all'espressione «dovuta o assolta» né la questione delle fatture possono essere considerate un «acte clair», e che si debbano sottoporre alla Corte di giustizia le questioni esposte alla fine della presente sentenza. In sintesi, le argomentazioni delle parti in merito al ricorso sono le seguenti. [OR: 7]

(1) *La questione relativa all'espressione «dovuta o assolta»*

26. L'articolo 168, lettera a), della direttiva prevede che l'operatore soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore «l'IVA dovuta o assolta (...) per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

27. La Zipvit sostiene che, nelle circostanze del caso di specie, in ogni caso in cui la Zipvit (sebbene contrattualmente soggetta all'aggiunta dell'IVA) ha pagato solo il prezzo commerciale che le è stato addebitato nella fattura della Royal Mail, le deve essere riconosciuto il pagamento di un importo a titolo di IVA da considerarsi incorporato nell'importo pagato. L'importo addebitato dalla Royal Mail e pagato dalla Zipvit deve essere considerato come un importo complessivo comprendente una (minore) base imponibile e l'IVA all'aliquota normale applicata su tale base imponibile. Quindi, se la Royal Mail ha addebitato alla Zipvit GBP 120 in una fattura per i servizi, come prezzo commerciale per i medesimi, e la Zipvit ha pagato solo questo importo, anche se la fattura sembrava affermare che i servizi erano esenti da IVA, la base imponibile (ai sensi degli articoli 73 e 78 della direttiva) andrebbe (*omissis*) considerata come corrispondente a soli GBP 100 e l'importo supplementare di GBP 20 (ipotizzando un'aliquota IVA del 20%) andrebbe considerato come IVA, che la Zipvit ha ora il diritto di chiedere come IVA assolta a monte relativamente alle prestazioni da essa fornite ai propri clienti. Questo importo a titolo di IVA incorporato in ogni pagamento costituisce l'IVA «assolta», nel senso prescritto, e rientra quindi nell'articolo 168, lettera a).

28. A sostegno di questa tesi, la Zipvit fa valere in particolare gli articoli 73, 78 e 90 della direttiva (riflessi nel diritto nazionale agli articoli 19, paragrafo 2, e 26A del VATA) e la sentenza del 7 novembre 2013, Tulică (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722).

29. In alternativa, anche se l'importo a titolo di IVA incorporato su cui si basa la Zipvit non debba essere considerato come IVA «assolta» ai sensi dell'articolo 168, lettera a), l'IVA andrebbe considerata come «dovuta» ai fini di detta disposizione, cosicché la Zipvit ha il diritto di richiederne la detrazione come IVA assolta a monte su tale base.
30. Nella misura in cui l'HMRC afferma di non poter obbligare la Royal Mail a rendere conto dell'IVA relativa alla fornitura dei servizi alla Zipvit, ciò sarebbe addebitabile alla stessa HMRC (per il fatto di avere generato con la propria condotta un legittimo affidamento o un'altra difesa che la Royal Mail potrebbe far valere contro un'azione esecutiva intrapresa dall'HMRC - benché l'esistenza di una siffatta difesa non sia stata ammessa - o per aver lasciato trascorrere il tempo, al punto che un'azione esecutiva è ormai prescritta), e comunque non è un elemento tale da impedire alla Zipvit di far valere il suo diritto a detrarre l'IVA a monte dovuta o assolta, ai sensi dell'articolo 168, lettera a). [OR: 8]
31. Avverso tali argomentazioni, l'HMRC sostiene che, nelle circostanze del caso in esame, non vi è nulla nella direttiva che richieda o giustifichi la riscrittura retroattiva degli accordi commerciali tra la Royal Mail e la Zipvit, secondo cui le fatture della Royal Mail si riferivano solo al prezzo commerciale che la Zipvit doveva pagare per i servizi e quest'ultima rimaneva contrattualmente obbligata a pagare alla Royal Mail una somma aggiuntiva a titolo di IVA secondo l'aliquota normale applicata su detto prezzo commerciale (circostanza emersa soltanto dopo la sentenza TNT Post). Con il chiarirsi degli eventi la Royal Mail non ha emesso ulteriori fatture per richiedere il pagamento di detta IVA; essa non poteva essere obbligata a emettere tali ulteriori fatture (ed è ora oltre il termine per farlo, in base alla legge nazionale sulla prescrizione in materia di diritti discendenti da un contratto); la Royal Mail non ha reso conto all'HMRC dell'IVA relativa ai servizi (sia essa l'IVA incorporata, applicata su un prezzo commerciale teorico inferiore, come indicato dalla Zipvit, oppure l'IVA applicabile al prezzo commerciale effettivo); e l'HMRC non è potuta intervenire per obbligare la Royal Mail a rendere conto dell'IVA relativa alla prestazione dei servizi (per motivi di diritto pubblico, compreso il rispetto delle legittime aspettative della Royal Mail, oppure per intervenuta prescrizione).
32. L'HMRC afferma che consentire alla Zipvit di rivendicare un importo a titolo di IVA teoricamente incorporato nei pagamenti da essa effettuati alla Royal Mail significherebbe riscrivere la vicenda in modo del tutto teorico e avulso dalla realtà, il che non è previsto da alcuna disposizione della direttiva. Come hanno giustamente dichiarato i Tribunali e la Court of Appeal (Corte d'appello), ciò comporterebbe per la Zipvit l'ottenimento di un indebito guadagno finanziario a spese del contribuente (e il conferimento di un vantaggio rispetto ai concorrenti commerciali), che non può essere giustificato ai sensi della direttiva. Ciò produrrebbe inoltre un risultato che viola il principio di neutralità, che per la direttiva è fondamentale, in quanto l'IVA assolta a monte di cui la Zipvit chiede la detrazione non è mai stata versata all'Erario e la Royal Mail non avrebbe agito quale agente di riscossione per l'amministrazione fiscale secondo le modalità

prescritte per dare attuazione a tale principio (richiamando in particolare, a tale proposito, le sentenze del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 22), e del 28 novembre 2013, *Minister Finansów* (C-319/12, EU:C:2013:778, punti da 41 a 43).

33. L'HMRC sostiene che il caso di specie vada distinto dalle circostanze in esame nella causa *Tulică*. Al punto 37 di detta sentenza, la Corte di giustizia ha espressamente dichiarato che essa non affrontava il tipo di accordo contrattuale che è stato accertato nella presente causa. Nel caso in cui il contratto tra il fornitore (la Royal Mail) e l'operatore commerciale (la Zipvit) obblighi l'operatore a pagare il prezzo commerciale per i servizi forniti più un supplemento a copertura dell'IVA dovuta su tale prezzo commerciale, la giurisprudenza indica che, secondo la corretta interpretazione dell'articolo 168, lettera a), della direttiva, l'IVA può essere considerata «assolta» solo quando l'IVA dovuta in relazione al prezzo commerciale sia effettivamente versata, cosa che non si è verificata nel caso di specie. La giurisprudenza indica inoltre che l'IVA può essere considerata «dovuta» solo in presenza di un debito esigibile presso la Zipvit e per garantire che venga trasferita all'amministrazione fiscale, circostanza che qui non sussiste. [OR: 9] L'HMRC fa valere, in particolare, le sentenze del 29 marzo 2012, *Véléclair* (C-414/10, EU:C:2012:183), del 21 marzo 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204), e del 12 aprile 2018, *Biosafe-Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249).
34. L'HMRC afferma che la giurisprudenza non suggerisce che il comportamento dell'autorità fiscale sia un elemento pertinente nell'applicazione della direttiva in un caso di questo tipo. Di solito, in mancanza di una dichiarazione del fornitore o della presentazione di fatture fiscali conformi all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, l'autorità fiscale non saprà quali prestazioni sono state effettuate e se è in grado di emettere un accertamento fiscale nei confronti del fornitore. Inoltre, e in ogni caso, nella condotta dell'HMRC non vi è alcun elemento che possa giustificare il mancato rispetto dei principi del diritto dell'Unione cui si fa riferimento in [detta giurisprudenza]. Come nelle cause *Volkswagen* e *Biosafe-Industria*, la situazione in esame è il risultato di un semplice errore commesso in buona fede da tutti, la Zipvit, la Royal Mail e l'HMRC.
35. L'HMRC invoca inoltre il principio secondo cui non è consentito invocare in modo asimmetrico la direttiva, in base al quale un operatore economico si avvale di un'esenzione per talune prestazioni prevista dal diritto nazionale (di fatto non autorizzata dalla direttiva) e cerca al contempo di detrarre l'IVA a monte relativamente a tali prestazioni. A questo proposito, l'HMRC si riferisce in particolare alla causa *MDDP* [sentenza del 28 novembre 2013, *Ministro Finansów* (C-319/12, EU:C:2013:778)]. Essa sostiene che, in sostanza, la Zipvit mira sia a ottenere un vantaggio dal fatto che il diritto nazionale ha erroneamente trattato come esente la prestazione di servizi nella fattispecie sia, in violazione di detto principio, a invocare la direttiva a sostegno del suo diritto di detrarre l'IVA assolta a monte in relazione a tale prestazione. La Zipvit nega ciò.

2) *La questione relativa alle fatture*

36. La Zipvit sostiene che la giurisprudenza della Corte di giustizia segnala l'esistenza di un'importante differenza tra i requisiti sostanziali che occorre soddisfare per il diritto a detrarre l'imposta a monte [compresi quelli di cui all'articolo 168, lettera a)] e i requisiti formali che si applicano in relazione a tale diritto (compresi quelli relativi alla presentazione di una fattura IVA ai sensi dell'articolo 226). L'approccio è rigoroso per quanto riguarda i requisiti sostanziali, ma è consentito discostarsi dai requisiti formali laddove l'operatore possa produrre prove alternative soddisfacenti dell'IVA assolta o dovuta. La Zipvit fa valere in particolare le sentenze del 15 settembre 2016, *Barlis 06-Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), del 19 ottobre 2017, *SC Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), e del 21 novembre 2018, *Vădan* (C-664/16, EU:C:2018:933). [OR: 10]
37. Nel caso di specie, la Zipvit sostiene di aver presentato sufficienti prove alternative dell'IVA che era stata assolta (sotto forma di pagamento dell'IVA incorporata che la Zipvit sostiene fosse inclusa nel prezzo da essa pagato alla Royal Mail) o che fosse dovuta, poiché, alla luce della sentenza *TNT Post*, ciò può essere facilmente desunto dalle fatture che la Royal Mail ha di fatto inviato alla Zipvit assieme all'interpretazione delle disposizioni contrattuali per la fornitura dei servizi cui le fatture si riferivano. L'HMRC non poteva, nell'esercizio del suo potere discrezionale di cui all'articolo 29, paragrafo 2), rifiutare di ammettere le prove alternative prodotte dalla Zipvit a sostegno del suo diritto.
38. La Zipvit sostiene che, per la questione relativa alle fatture, le sentenze *Volkswagen* e *Biosafe-Industria* non hanno il significato loro attribuito dall'HMRC. Secondo la Zipvit, la spiegazione migliore del ragionamento svolto in dette cause è che esse miravano a garantire che non si impedisse all'operatore di esercitare di fatto il proprio diritto di chiedere la detrazione dell'IVA a monte in casi in cui questi fosse stato indotto in errore dalla ricezione di una fattura che sembrava indicare che l'IVA non fosse dovuta per una determinata cessione o prestazione.
39. Contro tale tesi, l'HMRC sostiene che il sistema della direttiva per la riscossione dell'IVA, conformemente al principio di neutralità, richiede di attribuire particolare importanza ai requisiti di cui all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, relativi alla presentazione di una fattura che dimostri che l'IVA per una determinata prestazione è dovuta e ne quantifichi l'importo. Secondo il sistema dell'IVA, diverse parti devono essere a conoscenza di tali questioni affinché esso possa funzionare in modo efficace; e l'amministrazione fiscale deve ricevere le fatture che rispettino tali requisiti in modo da poter controllare la situazione e garantire che il fornitore o il prestatore abbia correttamente reso conto ad essa dell'IVA addebitata. Pertanto, secondo l'HMRC, non si può validamente far valere un diritto a detrazione dell'imposta a monte in assenza di una fattura IVA che soddisfi tali requisiti specifici.

40. L'HMRC sostiene il ragionamento della Court of Appeal (Corte d'appello). Essa fa inoltre valere, tra l'altro, le conclusioni degli avvocati generali e le sentenze nelle cause Volkswagen e Biosafe-Industria, che a suo dire sostengono la sua tesi secondo cui una valida richiesta di detrazione dell'IVA a monte per la prestazione di servizi dovrebbe essere corroborata da una fattura IVA della Royal Mail emessa conformemente all'articolo 226, paragrafi 9 e 10, della direttiva. La Zipvit non aveva mai chiesto alla Royal Mail di inviare fatture che le addebitassero l'IVA dovuta in riferimento al prezzo commerciale applicato per la fornitura dei servizi e non aveva evidentemente alcuna intenzione di chiedere tali fatture o di pagare l'importo dell'IVA in esse riportato. Dal momento che la Zipvit non è stata in grado di presentare fatture IVA pertinenti a sostegno della sua richiesta di detrazione dell'IVA assolta a monte per i servizi, tale richiesta deve essere respinta. Nel diritto dell'Unione non vi è alcun elemento che possa essere invocato per contestare la conclusione dei Tribunali e della Court of Appeal (Corte d'Appello) in merito all'esercizio del potere discrezionale dell'HMRC ai sensi del regolamento 29, paragrafo 2. [OR: 11]
41. (*omissis*). (*omissis*: si omette la menzione degli allegati dell'ordinanza).

*Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia*

42. Alla luce di quanto sopra, questa Corte sottopone alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:
- (*omissis*: le questioni a cui si fa riferimento sono enunciate nell'allegato di cui sopra) (*omissis*) [OR: 12]
- [*omissis*] [OR: 1]